

# Änderungen der Rechnungslegung durch das Bilanzrechts- modernisierungsgesetz (BilMoG)

Eine Übersicht von  
Dipl.-Ök. Elke-H. Schmidt M. A.

Am 25. Mai 2009 trat das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) in Kraft. Mit dieser seit 1985 weitreichendsten Reform des Bilanzrechts (mit dem Bilanzrichtliniengesetz wurden mehrere EG-Richtlinien in deutsches Recht umgesetzt) gehen gravierende Änderungen der Rechnungslegungsvorschriften einher. Diese sind vorwiegend handelsrechtlicher Art, betreffen aber in geringerem Umfang auch das Einkommensteuergesetz (EStG).

Die aus der Reform resultierenden neuen Vorschriften über den Jahresabschluss sind gem. Art. 66 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (EGHGB) ab dem Geschäftsjahr 2010 zwingend auf die Handelsbilanz anzuwenden, können jedoch freiwillig – dann aber vollumfänglich – bereits 2009 angewendet werden.

Die Änderungen sind also bereits eingetreten, in die betroffenen Gesetze eingearbeitet und von aktueller praktischer Relevanz. Dennoch hat der Verlag bislang z. T. darauf verzichtet, die neuen Vorschriften in die bestehenden Lehrbücher einzuarbeiten, weil nach heutigem Informationsstand davon ausgegangen werden kann, dass der neue Rechtsstand in den Fortbildungsprüfungen der Industrie- und Handelskammern, auf die unsere Lehrwerke vorbereiten wollen, erst ab 2011 berücksichtigt wird. Der Grund hierfür ist vor allem darin zu sehen, dass Jahresabschlüsse nach neuem Rechtsstand vor Ablauf des Jahres 2010 die Ausnahme darstellen werden; aber sicherlich liegt dieser Regelung auch der Gedanke zugrunde, dass Teilnehmenden an laufenden Lehrgängen kein grundlegendes »Umlernen« zugemutet werden sollte. Für die Prüfungsvorbereitung dieser Kandidaten sind Lehrbücher nach »altem« Rechtsstand also durchaus von Vorteil.

Andererseits möchte der Verlag natürlich sicherstellen, dass die Lehrwerke für seine Nutzer auch über den 31. Dezember 2010 hinaus vollen Umfangs von Nutzen sind. Daher erfolgt mit dieser Beilage eine Einführung in die wichtigsten Änderungen des Bilanzrechts.

Nachfolgend werden jedoch die aktuell mit dem Inkrafttreten des BilMoG eingetretenen Neuerungen nicht einfach »aufgezählt«: Vielmehr sollen, um der komplexen Thematik gerecht zu werden, die grundlegenden Veränderungen, die die Rechnungslegung und Bilanzierung in Deutschland durch das Bemühen um europäische und internationale Vereinheitlichung in den letzten Jahren erfahren hat, im Zusammenhang dargestellt werden. Deswegen ist auch von US-GAAP und von Internationaler Rechnungslegung nach IAS/IFRS die Rede; weitere Informationen dazu sind in den FELDDHAUS-Lehrbüchern zu finden.

# 1 Anpassung an internationale Standards: Das deutsche Bilanzrecht in Bewegung

## 1.1 Die Handelsbilanz alter Prägung

»Die« Bilanz deutscher Unternehmen war und ist die Handelsbilanz. Sie stellt die Vermögensteile und Schulden des Unternehmens nach den »Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung« dar, den GoB also, die in verschiedenen Paragraphen im »Dritten Buch Handelsbücher« des Handelsgesetzbuchs (HGB) ab § 238 enthalten sind. Diese GoB sollen im Wesentlichen bewirken, dass die in der Bilanz dargestellten Gegenstände vollständig und eindeutig dargestellt werden. Kerngedanke der Handelsbilanz aber ist das Vorsichtsprinzip, mit dem eine »vorsichtige« Bewertung sichergestellt werden soll.

Bei Anwendung des Vorsichtsprinzips, das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (unverändert) festgeschrieben ist, gilt: Grundsätzlich sind alle Gegenstände mit ihren tatsächlichen Werten darzustellen. Wenn aber mehrere Werte – etwa ein Anschaffungswert und ein davon abweichender Zeitwert – zur Auswahl stehen, greift die »vorsichtige« Bewertung, was bedeutet, dass ein Vermögensgegenstand mit dem niedrigeren, ein Schuldenstand mit dem höheren Wert ausgewiesen werden kann oder gar muss (Niederstwert- bzw. Höchstwertprinzip). Gewinne dürfen erst dann ausgewiesen werden, wenn sie tatsächlich »realisiert«, also in Geld oder einen Rechtsanspruch auf Auszahlung umgewandelt wurden (Realisationsprinzip), Verluste müssen dagegen bereits dann ausgewiesen werden, wenn ihr Eintritt wahrscheinlich ist (Imparitätsprinzip) – auch dann, wenn der Verlust erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden ist (Wertaufhellungsprinzip).

Mit dem Vorsichtsprinzip wird ein Hauptmotiv der handelsrechtlichen Jahresabschlussvorschriften umgesetzt, nämlich der Gläubigerschutz: Wer einem Kaufmann einen Wert anvertraut hat oder anvertrauen will, soll davor in Schutz genommen werden, dass dieser ihm mit seinen Geschäftszahlen falsche Sicherheit vermittelt, indem er sich »reicher macht, als er ist« – im Zweifel soll er sich lieber »ärmer machen« –, oder dass in Situationen, in denen eine gewisse Wahrscheinlichkeit für eine Gläubigerschädigung besteht, dennoch Gewinne ausgeschüttet werden. Gläubiger sind nicht nur Kreditinstitute: Jeder, der einem Kaufmann Waren liefert oder Dienste leistet, ohne dafür sofort seine Bezahlung zu erhalten, und jeder, der Anzahlungen leistet, ohne dafür sofort den Gegenwert zu erhalten, ist ebenso Gläubiger. Auch Arbeitnehmer, die eine Arbeitsleistung für das Unternehmen erbringen und dafür erst nachträglich ihren Arbeitslohn empfangen, sind Gläubiger. Keine Gläubiger, aber auch (wenn auch aus Sicht des bisherigen HGB nachrangig) schützenswert sind die an einem Unternehmen beteiligten Gesellschafter sowie Anleger, die vor einer auf »geschönten« Zahlen beruhenden Anlageentscheidung bewahrt werden sollen.

Der hohe Stellenwert des Vorsichtsprinzips und des daraus resultierenden Gläubigerschutzes ist allerdings eine Besonderheit der deutschen Rechnungslegung. Nach internationalen Regeln steht der Informationsgedanke im Vordergrund: Dabei soll der Jahresabschluss vor allem Anlegern und Anlageinteressierten ein möglichst realistisches Bild der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens vermitteln. Gläubigerschutz ist kein ausdrückliches Ziel. Aus diesem Unterschied in der »Philosophie« der Rechnungslegung resultiert eine mangelhafte Vergleichbarkeit von nach deutschem und z. B. US-amerikanischem Recht erstellten Jahresabschlüssen, die in Zeiten globaler Kapitalströme nicht zufriedenstellen kann.

## 1.2 Internationalisierung der Buchführung: GAAP, IAS und IFRS

### Die US-GAAP

Ein erster Schritt in Richtung auf eine neue »Philosophie« in Buchführung und Jahresabschluss war der im Jahr 2000 von der EU gefasste Beschluss, die Buchführung von in Europa niedergelassenen Unternehmen an die US-amerikanischen Regeln der Buchführung (»General Accepted Accounting Principles«, kurz: US-GAAP) anzupassen. Nun waren die Buchführungsregeln für die Staaten der Europäischen Union zu diesem Zeitpunkt auch untereinander keineswegs gleich, sodass dieser Beschluss zugleich einen Schritt in Richtung auf eine weitere Vereinheitlichung des Rechnungswesens in Europa darstellte.

Die US-GAAP sind allerdings kein Gesetzbuch wie das HGB, sondern ein von privaten Organisationen erarbeitetes Regelwerk. Für uns in Deutschland mag es ungewöhnlich sein, dass die Regeln der Rechnungslegung, der Buchführung und des Jahresabschlusses nicht vom Gesetzgeber aufgestellt werden. Die Methode der Rechtsfindung in den USA ist aber grundsätzlich eine andere als in Deutschland. Das

dort praktizierte »Case Law« (Fallrecht) stützt sich bei der Beurteilung eines Falles auf Traditionen und früher entschiedene Fälle (Präzedenzfälle), d. h. Rechtsprechung erfolgt nicht auf der Basis eines allgemein gültigen Rahmens aus Gesetzen und Verordnungen (»Code Law«), sondern aufgrund vorangegangener Rechtsprechung. Aus dieser können Regeln abgeleitet werden, die als Anleitung für künftiges Handeln gelten können, aber die Erstellung eines solchen Regelwerks ist in den USA nicht Aufgabe des Gesetzgebers. Üblicherweise stellen umfangreiche Sammlungen von Urteilen, die in juristischen Bibliotheken zugänglich sind, das Auffinden »passender« Präzedenzfälle sicher. Auch für die Rechnungslegung gilt im Grundsatz »Case Law«, was, vereinfacht gesagt, bedeutet, dass »man es richtig macht, wenn man es so macht, wie es bisher richtig war.« Wie aber war es bisher richtig? Hier ist ein Regelwerk hilfreich, und da die darin enthaltenen Regeln die Wirtschaft betreffen, erscheint es nur konsequent, dass amerikanische Wirtschaftsunternehmen eine Stiftung finanzieren, die als Trägerin des für die Entwicklung von Rechnungswesen-Standards maßgeblichen »Financial Accounting Standards Board« (FASB) mit Sitz in Norwalk (Connecticut) fungiert. Das FASB wird allerdings von einer staatlichen Stelle, nämlich der für die Kontrolle des Wertpapierhandels in den USA zuständigen US-Börsenaufsichtsbehörde »Securities and Exchange Commission« (SEC) kontrolliert.

Der Hauptunterschied zwischen den Regeln des deutschen HGB und den US-GAAP besteht in der Zielsetzung: Nicht der nach HGB so wichtige Gläubigerschutz, sondern die Information von Kapitalgebern (Anlegern wie auch Fremdkapitalgebern) ist Hauptzweck des Jahresabschlusses nach US-GAAP. Der Jahresabschluss soll die wirtschaftliche Situation des Unternehmens möglichst realistisch, nicht pessimistisch eingefärbt wiedergeben und Entscheidungshilfen für Anleger bieten. Aus diesen unterschiedlichen Sichtweisen ergeben sich zwangsläufig Unterschiede bei der Einbeziehung von Positionen in den Jahresabschluss und bei ihrer Bewertung, auf deren Überwindung die Bilanzrechtsreform abzielt.

Ein anderer wesentlicher Unterschied betrifft den Zusammenhang zwischen dem Jahresabschluss und der Gewinnbesteuerung: Ein Jahresabschluss nach US-GAAP hat keinerlei Bedeutung für die Berechnung der Steuer, weil er keine Aussagen über ausschüttungsfähige Gewinne trifft und keine steuerlichen Bemessungsgrundlagen liefert. Auch der nach HGB-Vorschriften ermittelte Gewinn ist nicht Grundlage der Besteuerung, aber durch bestimmte Hinzu- und Abrechnungen kann der steuerliche Gewinn aus dem Handelsbilanzgewinn hergeleitet werden. Vor allem aber resultieren aus dem das deutsche Bilanzrecht prägenden Maßgeblichkeitsprinzip nach bisher geltendem Recht Rückwirkungen rein steuerlicher Vorschriften auf die Handelsbilanz (»umgekehrte Maßgeblichkeit«), die einer realistischen Darstellung der Vermögens- und Ertragsverhältnisse im Wege stehen. Wie es sich damit verhielt und was sich durch die Neuregelungen geändert hat, wird in Abschnitt 2 beleuchtet.

## **Warum sind nun die US-GAAP für uns von Bedeutung?**

Lange Zeit waren die US-GAAP die einzigen Rechnungslegungsregeln, die über ihre nationale Bedeutung hinaus auch von internationalem Interesse waren. Ihre besondere Bedeutung auch für nicht-US-amerikanische Unternehmen resultierte daraus, dass ihre Anwendung Voraussetzung für die Notierung von Aktienwerten an US-amerikanischen Börsen, darunter vor allem der bedeutenden New Yorker Wertpapierbörse (»New York Stock Exchange«, NYSE), war. Deutsche – und andere nicht-US-amerikanische – Unternehmen konnten dort bis 2007 nur zugelassen werden, wenn sie einen Abschluss vorlegten, der nach US-GAAP erstellt war. Erstes deutsches Unternehmen an der NYSE war 1993 die Daimler-Benz AG<sup>1</sup>, die eigens zum Zweck der Börsenzulassung zusätzlich zu ihrem nach HGB-Regeln aufgestellten Konzernabschluss eine Überleitungsrechnung (»Reconciliation«) erstellte, aus der ein US-GAAP-konformer Abschluss resultierte. Inzwischen wurden mit den IFRS, von denen gleich die Rede sein wird, internationale Rechnungslegungsstandards entwickelt, die in der Form der IASB-IFRS (»Full IFRS« im Gegensatz zu den ins europäische Recht übernommenen »EU-IFRS«) seit 2007 für die Notierung nicht-US-amerikanischer Unternehmen an amerikanischen Börsen anerkannt sind. Durch diese Entwicklung büßen die US-GAAP mehr und mehr von ihrer faktischen Weltgeltung ein.

## **IASB / IFRS**

Für kapitalmarktorientierte Unternehmen (d. h. Unternehmen, die mit den von ihnen ausgegebenen Papieren an einem organisierten Wertpapierhandelsmarkt teilnehmen bzw. teilnehmen wollen) gelten in der EU seit 2005 einheitliche Rechnungslegungsstandards (International Financial Reporting Standards – IFRS). Zuständig für deren (Weiter)Entwicklung ist das International Accounting Standards Board (IASB), ein regelmäßig in London zusammentretendes Expertengremium, dessen Vorschläge nach Durchlaufen eines Anerkennungsverfahrens der EU-Kommission zu verbindlichem EU-Recht werden können.

---

<sup>1</sup> Im April 2010 waren Aktien von 6 DAX-Unternehmen an der NYSE notiert: neben der Daimler AG die Deutsche Bank, die Deutsche Telekom (die allerdings ihr Delisting angekündigt hat), SAP, Siemens und Fresenius Medical Care. Einige in den letzten Jahren notierte Unternehmen (z. B. Bayer, E.ON) hatten sich – auch wegen des hohen Aufwands der Abschlusserstellung – bereits wieder zurückgezogen.

Ebenso wie die US-GAAP unterscheiden sich die IFRS von den Vorschriften des HGB vor allem darin, dass nicht das Vorsichtsprinzip und der diesem zugrunde liegende Gedanke des Gläubigerschutzes im Mittelpunkt steht, sondern die Informationsfunktion gegenüber den Investoren. IFRS und US-GAAP sind nicht völlig identisch, weisen aber weitaus größere Gemeinsamkeiten untereinander auf als mit den Rechnungslegungsvorschriften des deutschen HGB, von denen sie sich teilweise erheblich unterscheiden.

Die Zulassung zum Prime Standard an der Frankfurter Wertpapierbörse, dem gesetzlich regulierten Börsensegment mit den höchsten Transparenzanforderungen, ist neben anderen Anforderungen an die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (entweder IFRS oder US-GAAP) gebunden.

Der Abschluss nach IFRS entbindet ein deutsches Unternehmen jedoch nicht von der Pflicht zur Erstellung einer Handelsbilanz nach HGB.

## **1.3 Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)**

Mit den Regelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) vom 25. Mai 2009 wurde ein wesentlicher Schritt zur Annäherung der handelsrechtlichen Vorschriften an die internationale Rechnungslegung unternommen, auch wenn der Schwerpunkt der Reform auf Deregulierungen zugunsten kleiner und mittlerer Unternehmen lag. Ausdrückliches Ziel der Bilanzrechtsreform war, Rückwirkungen steuerlicher Vorschriften auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss, wie sie nach bis dahin geltendem Recht möglich waren und häufig sogar zwingend auftraten, auszuschließen, da derartige Verflechtungen, die die Darstellung der tatsächlichen Ertrags- und Vermögenslage erheblich verfälschen können, in den IFRS nicht existieren.

Das BilMoG ist ein Artikelgesetz, mit dem Änderungen vorrangig im Bereich des Handelsrechts, vornehmlich im Handelsgesetzbuch, jedoch auch im Einkommensteuerrecht bewirkt wurden. Wie bereits erwähnt, sind die neuen Vorschriften gem. Art. 66 EGHGB ab dem Geschäftsjahr 2010 zwingend anzuwenden. Eine Anwendung auf den Jahresabschluss 2009 ist möglich, muss dann aber vollumfänglich erfolgen, d. h. es ist nicht möglich, teilweise altes und teilweise neues Recht anzuwenden.

## 2 Handelsbilanz und Steuerbilanz: Gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz noch?

Die Handelsbilanz leistet den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs Genüge und ist diejenige Bilanz, die von publizitätspflichtigen Unternehmen beim elektronischen Bundesanzeiger einzureichen ist. Das in ihr ermittelte Jahresergebnis ist aber nicht Bemessungsgrundlage für die Ertragsbesteuerung: Deren Basis liefert die Steuerbilanz oder eine Nebenrechnung, in der das Ergebnis der Handelsbilanz nach steuerrechtlichen Vorgaben korrigiert wird<sup>2</sup>. Bis 1999 kamen viele kleinere und mittlere Unternehmen mit einer einzigen Bilanz – der so genannten »Einheitsbilanz« – aus, die beiden Zwecken gerecht wurde. Durch zahlreiche seitdem ergangene Vorschriften, aus denen sich zwingend abweichende Bewertungen ergaben, wurde die Erstellung einer Einheitsbilanz jedoch mehr und mehr vereitelt. Dennoch bestand weiterhin ein enger Zusammenhang zwischen der Handels- und der Steuerbilanz.

### Was hat es nun mit der Maßgeblichkeit auf sich?

Nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG alter und neuer Fassung

*»...ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist«.*

Damit ist die Gültigkeit der GoB ins Einkommensteuerrecht ausgedehnt; die handelsrechtlichen Vorschriften sind also für die Ableitung der Steuerbilanz »maßgeblich«. Diese Maßgeblichkeit erstreckt sich aber weit über die GoB-Gültigkeit hinaus und bedingte nach bisherigem Recht weitreichende, teils komplizierte Abhängigkeiten zwischen Handels- und Steuerbilanz mit Rückwirkung in die umgekehrte Richtung. So war vielfach bereits vor Einstellung eines Werts in die Handelsbilanz zu prüfen, welche Bewertungsmöglichkeiten das Steuerrecht zuließ. War dort kein Wertansatz zwingend vorgeschrieben, sondern die Wahl eines vom Handelsbilanzansatz abweichenden Wertes im Rahmen einer Kann-Bestimmung zugelassen, konnte dieses Wahlrecht nur ausgeübt werden, indem der steuerlich erwünschte Wert zunächst in der Handelsbilanz hergestellt wurde (»umgekehrte Maßgeblichkeit«). Damit flossen steuerliche Bewertungswahlrechte in den handelsrechtlichen Abschluss ein.

Das folgende Beispiel soll dies verdeutlichen:

Ein Unternehmer möchte eine neu angeschaffte Maschine in der Steuerbilanz degressiv abschreiben, weil der damit einhergehende Abschreibungsbetrag höher – und die sofortige Steuerersparnis damit größer – ist als im Falle einer linearen Abschreibung. § 7 Abs. 2 S. 2 EStG lässt dies auch zu, allerdings in Form einer Kann-Bestimmung und keineswegs zwingend. Daraus folgt nach bisherigem Recht, dass zunächst im Handelsabschluss eine degressive Abschreibung vorgenommen werden muss. Die Möglichkeit hierzu eröffnet § 254 HGB in der bis 28. Mai 2009 geltenden Fassung<sup>3</sup>. Der auf diese Weise ermittelte Handelsbilanzansatz ist dann maßgeblich für den Ansatz im steuerlichen Abschluss, in dem jetzt – wie gewünscht – ebenfalls die degressive Abschreibung vorgenommen werden darf.

Aus dem Beispiel wird deutlich, in welcher Weise bislang Rückwirkungen steuerlicher Vorschriften auf den handelsrechtlichen Abschluss möglich und sogar zwingend waren. Es war aber ausdrückliches Ansinnen der Bilanzrechtsreform, solche Rückwirkungen auszuschließen, weil derartige Verflechtungen, wie bereits dargestellt, in den IFRS nicht existieren und ein Hauptzweck der Reform schließlich darin bestand, das deutsche Bilanzrecht an die internationalen Rechnungslegungsregeln anzupassen. Mit dem Ziel, die Steuerbilanz vom handelsrechtlichen Jahresabschluss abzukoppeln, wurde daher mittels Art. 3 BilMoG ins Einkommensteuerrecht eingegriffen.

§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG neuer Fassung (hier künftig abgekürzt »n. F.«) erhielt die folgende Fortsetzung:

*»...es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt«.*

Hieraus wird deutlich, dass in Fällen wie dem geschilderten Abschreibungsbeispiel eine vorwegnehmende Anpassung der Handelsbilanz an den gewünschten steuerlichen Ansatz nicht mehr erforderlich ist.

<sup>2</sup> Eine rechtliche Pflicht zur Erstellung einer eigenständigen Steuerbilanz existiert nicht.

<sup>3</sup> Wegen des inzwischen vollständig geänderten Inhalts des § 254 HGB wird dieser hier im alten Wortlaut (gültig bis 28. Mai 2009, hier: Satz 1) wiedergegeben:

*»Abschreibungen können auch vorgenommen werden, um Vermögensgegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der auf einer nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung beruht.«*

Für derartige Fälle trifft § 5 Abs. 1 S. 2 und 3 EStG n. F. folgende Festlegungen:

*»Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen.«*

## **Fazit**

Die »umgekehrte Maßgeblichkeit« gibt es nicht mehr: Steuerliche Wahlrechte können unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden. Wahlrechte, die sowohl im Handels- als auch im Steuerrecht bestehen, können in beiden Bilanzen unterschiedlich ausgeübt werden.

Die Fortführung unseres obigen Beispiels verdeutlicht die Tücken der Umstellung:

Nach neuer Rechtslage ist eine degressive Abschreibung für 2009 und 2010 in der Steuerbilanz zulässig. Für die Handelsbilanz darf diesem Ansatz für 2009 noch gefolgt werden, es sei denn, das Unternehmen hätte sich entschieden, die Regelungen nach BilMoG bereits im Jahresabschluss 2009 in Gänze anzuwenden. Für 2010 ist die degressive Abschreibung als rein steuerlich motivierte Methode jedoch in der Handelsbilanz nicht mehr zulässig. Für vor 2009 begonnene Abschreibungen hat ein Methodenwechsel auf die lineare Abschreibung, im Falle einer in 2009 begonnenen Abschreibung eine erfolgswirksame Zuschreibung zu erfolgen (Art. 66 Abs. 5 EGHGB).

**ACHTUNG!** Die Maßgeblichkeit in ihrer Wirkrichtung von der Handels- zur Steuerbilanz ist keinesfalls aufgehoben: Nach wie vor sind die Vorschriften des HGB maßgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung, sofern das Steuerrecht keine abweichende Regelungen enthält. Infolge erheblicher Irritationen in der Praxis erging diesbezüglich am 12. März 2010 ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen, in dem dies ausdrücklich bestätigt wurde.

# 3 Was ändert sich sonst noch durch das BilMoG?

Nachfolgend werden wesentliche Änderungen der handelsrechtlichen Rechnungslegung infolge der Bilanzrechtsmodernisierung aufgeführt. Die Aufzählung ist ausdrücklich nicht als vollständig zu verstehen. Bei tiefer gehendem Interesse wird die Hinzuziehung spezieller Fachliteratur empfohlen. Soweit nicht anders angegeben, entstammen alle angegebenen §§ dem HGB (ggf. mit dem Zusatz a. F. = alter Fassung).

## Änderung nur für Einzelkaufleute

§ 241 a wurde neu ins HGB aufgenommen. Danach brauchen Einzelkaufleute, die in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500.000 € Umsatzerlöse und 50.000 € Jahresüberschuss aufweisen, die §§ 238 bis 241 sowie § 242 Abs. 1–3 nicht anzuwenden, d. h. sie sind von der Pflicht zur Buchführung, zur Erstellung eines Inventars und zur Aufstellung von Eröffnungsbilanz, Schlussbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung befreit. Sie müssen künftig nur eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung aufstellen.

## Änderungen für alle Kaufleute/Unternehmen

- Der derivative Geschäfts- oder Firmenwert nach § 246 Abs. 1 S. 4 (zuvor sinngemäß § 255 Abs. 4) ist nunmehr zu aktivieren und gem. § 253 Abs. 3 planmäßig abzuschreiben. Zuvor galt ein Aktivierungswahlrecht.
- Bislang war die Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens verboten. Mit § 248 Abs. 2 n. F. können diese nunmehr als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden (Ausnahmen: selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare Gegenstände). Ihre Herstellungskosten sind nach der neuen Vorschrift des § 255 Abs. 2a die bei ihrer Entwicklung anfallenden Aufwendungen gemäß der Herstellungskostendefinition aus Absatz 2 desselben Paragraphen, wobei eine strikte Abgrenzung von Entwicklung und (nicht zur Aktivierung berechtigender) Forschung vorzunehmen ist: *»Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen.«*
- Mit der Reform sind alle (!) bisherigen handelsrechtlichen Passivierungswahlrechte entfallen. Die bisherigen Wahlrechte bezüglich der Sonderposten mit Rücklageanteil (§ 247 Abs. 3 a. F.), Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die nach Ablauf der Frist gem. § 249 Abs. 1 S. 1 nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 S. 2 a. F.) und bestimmte andere Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 a. F.) können nur noch für das vor dem 1. Januar 2010 begonnene Geschäftsjahr ausgeübt werden. Für andere als in § 249 Abs. 1 genannte Zwecke dürfen keine Rückstellungen gebildet werden.
- § 253 Abs. 2 n. F. enthält neu geregelte Abzinsungsvorschriften für Rückstellungen mit Laufzeiten von mehr als einem Jahr. Eine wesentliche Änderung betrifft den bei der Abzinsung heranzuziehenden Zinsfuß, der steuerlich auf 6 % festgeschrieben ist (§ 6a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 EStG), handelsrechtlich nach herrschender Auffassung jedoch zwischen 3 % und 6 % anzusetzen war. Nunmehr wird der handelsrechtlichen Wertermittlung ein über sieben Geschäftsjahre gebildeter Durchschnittszinssatz zugrunde gelegt (§ 253 Abs. 2 HGB), der von der Deutschen Bundesbank monatlich ermittelt und bekannt gegeben wird.
- Bei der Anwendung des Niederstwertprinzips sind die bisherigen Unterschiede zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits entfallen: Nunmehr gelten die bisher nur für die Kapitalgesellschaften anwendbaren Regeln für alle Unternehmensformen.

Dies betrifft

- das Abschreibungsverbot für nicht-abnutzbares Anlagevermögen mit Ausnahme des Finanzanlagevermögens bei nicht-dauerhafter Wertminderung, das nun auch für Nicht-Kapitalgesellschaften gilt;
- das jetzt auch auf Nicht-Kapitalgesellschaften ausgedehnte Verbot außerplanmäßiger Abschreibungen für abnutzbares Anlagevermögen bei nicht-dauerhafter Wertminderung;
- das nunmehr generell geltende Wertaufholungsgebot. Einzige Ausnahme ist die Beibehaltungspflicht (!) beim entgeltlich erworbenen Firmenwert von Nicht-Kapitalgesellschaften: eine Wertaufholung nach einer einmal erfolgten Wertminderung ist hier nicht zulässig.

Mit dem Wegfall des Beibehaltungswahlrechts ist eine wichtige Möglichkeit zur Bildung stiller Reserven entfallen. Nach neuem Recht werden Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften in dieser Hinsicht gleich behandelt.

## Änderungen, die nur Kapitalgesellschaften betreffen

- Für die Einordnung der Kapitalgesellschaften in Größenklassen gelten gem. § 267 n. F. die folgenden Grenzen:

Kapitalgesellschaften		
kleine	mittlere	größere
Bilanzsumme		
≤ 4,840 Mio €	≤ 19,250 Mio €	≤ 19,250 Mio €
Umsatzerlöse		
≤ 9,680 Mio €	≤ 38,500 Mio €	≤ 38,500 Mio €
Zahl der Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt		
≤ 50 AN	≤ 250 AN	≤ 250 AN

- Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, müssen ihren Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalpiegel erweitern (§ 264 Abs. 1 n. F.).
- Bisher konnten Aufwendungen für die Ingangsetzung oder Erweiterung des Geschäftsbetriebs als Bilanzierungshilfe aktiviert werden. Sie hatten eine mögliche Ausschüttungssperre zur Folge. Mit der Reform ist die Grundlage für dieses Aktivierungswahlrecht entfallen; § 269 a. F. wurde ersatzlos gestrichen.
- Mit Inkrafttreten des BilMoG sind eine Reihe von Veränderungen bei der Ermittlung und Bilanzierung latenter Steuern eingetreten. Passive latente Steuern können, insbesondere wenn sie mit der Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in Verbindung stehen, ursächlich für eine begrenzte Gewinnausschüttung sein (§ 268 Abs. 8 n. F.). Auf Einzelheiten soll hier nicht eingegangen werden.
- Die vor Inkrafttreten des BilMoG geltende Regelung bot zwei Alternativen für den Ausweis der ausstehenden eingeforderten und nicht eingeforderten Einlagen. Dabei konnten die insgesamt ausstehenden und davon eingeforderten Einlagen auf der Aktivseite vor dem Anlagevermögen offen ausgewiesen werden (Bruttoausweis), oder die eingeforderten Einlagen wurden unter den Forderungen aufgeführt und die nicht eingeforderten Einlagen in der Hauptspalte der Passivseite abgesetzt (Nettoausweis). Nach neuem Rechtsstand (nach BilMoG) sind ausstehende, nicht eingeforderte Einlagen auf das gezeichnete Kapital vor dem Posten »Gezeichnetes Kapital« offen abzusetzen, der verbleibende Betrag ist als Posten »Eingefordertes Kapital« in der Hauptspalte der Passivseite auszuweisen. Der eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Betrag ist unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen (§ 272 Abs. 1 S. 3).

Diese Übersicht wurde mit äußerster Sorgfalt zusammengestellt. Bearbeiterin und Verlag können und wollen für den Inhalt jedoch keine Gewähr übernehmen oder eine steuerliche Beratung ersetzen. Für Hinweise und Anregungen sind wir stets dankbar. Bitte schicken Sie uns gegebenenfalls eine E-Mail.